

绿色会计与环境保护

高如云 马纯丽

近年来,人类所遇到的诸如资源枯竭、环境污染、水土流失、灾害频繁、土地沙化等环境问题日益严重。近二十多年来,人们发现:单靠对环境问题采取事后补救性的治理不能从根本上解决问题,必须建立一种新的发展模式,以使经济与环境同步发展。1987年,世界环境与发展委员会在向联合国大会提交的报告《我们共同的未来》中提出了“可持续发展”的构想,其主要内容是:“人类应既满足当前的需要,又不危害子孙后代生存利益。”事实上,环境保护是可持续发展的重要内容,在可持续发展的新观念下,人们从不同角度去寻求解决环境保护问题。从会计角度来看,建立绿色会计则是一个行之有效的方法。所谓绿色会计,就是要求人们在对经济业务活动进行会计处理时,必须考虑到与这些经济业务活动有关的环境因素,以便从会计的角度监督企业提高资源利用率,合理分配资源,从而实现在经济发展的同时实现环境保护的目的。

传统会计在有关环保问题方面存在严重缺陷。按照传统的会计定义,诸如空气、水、矿藏、土地等自然资源的耗用是不必计入成本费用中的,而且企业在生产中对外界造成的污染等外部不经济现象也是不必纳入会计核算体系中的。相应地,依照这种不考虑环境因素的会计计算出来的作为衡量社会发展尺度的GDP就不可能包括有关环保方面的因素。这种无环保意识的会计、统计模式实际上在很大程度上助长了

人们只追求企业利润而不顾环境的错误思想。此外,人们在认为利润增长就等于社会经济发展的错误观念的引导下,日益盲目地追求当前利益,而置环保于不顾,结果造成了这样一种结果:一方面由会计系统提供的信息显示当前的经济增长了,而另一方面自然环境却已遭到了严重的破坏。自然环境的破坏也就意味着未来经济存在衰退的危险。由此可见,由传统会计核算出的利润并不能代表一个国家真正创造的财富,传统GDP并不能代表一个国家的真实繁荣程度。所以,绿色会计的建立和推行势在必行。

绿色会计概念的提出实际上是对传统会计的一种挑战。由于传统会计核算体系中不包括环境因素,所以在面对实现保持经济的稳定增长的同时保持社会生态环境的稳定循环这样的问题时,传统会计就显得无能为力。因为,在目前的会计系统中并没有企业对自然资源的耗用、对外界环境造成的污染危害等项目。也就是说,这些因素最终不会影响到企业的利润,也不会企业在企业财务报表中体现出来。但是,企业的最大目标就是自身的利润最大化,于是在生产过程中,企业是不会考虑那些对利润、对财务报表无影响的因素的,所以在传统会计模式下,极易导致企业不顾环保,盲目追求利润的后果。

绿色会计对环保的作用途径主要有两方面:一是用一套指标体系来反映环境状况并报告在绿色报告中,随同年度财务报

表一起上交,以方便政府主管机关的管理和监督;二是把有关环境的一切因素都转化成货币的形式来加以报告,使环境因素直接作用于企业利润,这样一来就能通过市场来监控企业的环保行为。

目前,国外对这方面的研究很重视,不论一国独立研究还是建立国际合作都大量拨款支持,并取得了初步成果。例如,欧洲环境委员会(即 EEA)在这方面的工作很引人注目。这个委员会的工作核心就是要建立发展用环境指标来报告信息的环境报告体系,EEA把这种使用环境指标的方法称为“EEA方法”。EEA方法中所选用的指标必须是按一定的标准选择出来的,比如,具有较强的代表性,特征普遍性,决策有用性,分析正确性,可计量性等。利用这些指标还可进行趋势预测。我们把这些指标分成两大类,第一类是社会趋势指标(如经济、人口等方面的趋势指标),第二类是环境趋势指标(如:环境所受压力的状况影响以及发展趋势等指标)。第一类反映了对环境施加压力的社会发展动力,第二类则强调环境所受压力的程度(如:排放量指标),这类指标对监督现行政策的执行和改进有较大的作用。

目前西方许多国家的环境保护法中都有专门有关绿色会计的规定。例如丹麦,统一环保法就要求全国所有企业在每个会计年度的年末在上交财务报表的同时必须附上一份绿色会计报告给上级主管机关,以监督企业履行环保义务。这份报告必须通过环境指标反映出该企业对能源、水及原材料的耗用情况;以及在生产过程中,企业向大气、水、土壤等排放的污染物的类型和数量。此外还必须另附资料详细叙述该企业已采取了哪些措施,还存在什么问题,将如何解决等等。很明显,这样的报告对政府实行控制是很方便的。

如果要把有关环境的因素报告在企业的财务报告中的话,那么企业的收入、费用等会计要素必须进行重新的界定。以往,企业的收入通常反映企业生产经营所得,企业的成本包括资产、劳力的投入,费用包括直接费用、间接费用和期间费用,但在考虑环境因素后,诸如由于企业推行环保政策,积极执行环保措施而享受到的国家给予的补贴和税收减免等就要包括到企业收入中去,自然资源的消耗,生态环境治理的费用等也要归入企业的成本、费用中。这样就能引导企业在“自身利益最大化”的动机下自觉考虑环保问题。

计量上的问题主要集中在自然资源的计价上。自然资源的计价问题较为复杂,计量的方法也很多,比如价格替代、支付意愿、接受意愿和数学模型法等。数学模型法是建立在“大循环成本理论”的基础之上的,认为资源成本一般包括:生产成本、再生成本、恢复成本、替代成本、服务成本。生产成本的计量采用标准价格法,即在标准价格的基础上加上(或减去)表示特定资源的质量开发难易程度、稀缺程度等的修正值。再生成本、恢复成本、替代成本、服务成本等亦可类似建立数学模型。

绿色会计的报告的形式有两种。一种是把绿色会计要素直接添加到原有的会计报表中去;另一种则是设置独立的绿色会计报表来单独列示绿色会计要素,即另外设置绿色资产负债表、绿色损益表和绿色现金流量表。这样做可使企业的利润直接同环境因素相关联:如果企业重视环保,提高资源利用率,合理分配资源,降低成本,即可使利润上升;反之利润下降。这样做可实现自动监控的目的。

(作者单位:厦门大学、吉林省邮电管理局)

(责任编辑:耿玉春)